

Marzena Cypriś-Rałowska

Odmowa udzielenia podatkowej pomocy publicznej : uwagi o porządku procedowania

Administracja : teoria, dydaktyka, praktyka nr 1(34), 128-153

2014

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

Odmowa udzielenia podatkowej pomocy publicznej. Uwagi o porządku procedowania

I. Zarys problemu

Udzielanie podatkowej pomocy publicznej stanowi ważny instrument w procesie realizacji funkcji administracji gospodarczej, polegającej na wspieraniu przedsiębiorców. Najbardziej rozpowszechnioną formę tego rodzaju wsparcia stanowią ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, których zasady udzielania zostały uregulowane w Dziale III Rozdziału 7a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹. Ulgi te udzielane są przez właściwe organy podatkowe w drodze indywidualnych rozstrzygnięć, wydawanych na wniosek uprawnionych podmiotów². Formalnoprawną podstawę rozpatrywania wniosków o udzielenie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowią – określane jako „podstawowe” z punktu widzenia udzielania podatkowej pomocy państwa – uregulowania art. 67a § 1 oraz art. 67b O.p.

W myśl art. 67a § 1 powołanej ustawy, organ podatkowy, na wniosek podatnika, z zastrzeżeniem art. 67b, w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym, może:

¹ Tekst jednolity Dz. U. z 2012 r., poz. 749 z późn. zm., zwana dalej w skrócie O.p.

² Obok podatników, uprawnionymi do ubiegania się o ulgę podatkową z mocy art. 67c O.p. są płatnik, inkasent, spadkobiercy podatnika lub płatnika oraz osoby trzecie – w zakresie i na zasadach określonych w tej ustawie.

- 1) odroczyć termin płatności podatku lub rozłożyć zapłatę podatku na raty;
- 2) odroczyć lub rozłożyć na raty zapłatę zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetki określone w decyzji, o której mowa w art. 53a;
- 3) umorzyć w całości lub w części zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłatę prolongacyjną.

Art. 67b § 1 O.p. rozszerza zakres dyspozycji art. 67a § 1 omawianej ustawy, statuując możliwość udzielenia ulg wymienionych w ww. uregulowaniu także podatnikom, którzy mają status przedsiębiorców, pod warunkiem równoczesnego uwzględnienia regulacji zawartej w art. 67b § 1 ww. ustawy. Zgodnie bowiem z treścią wskazanego przepisu, organ podatkowy, na wniosek podatnika prowadzącego działalność gospodarczą może udzielać ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, określonych w art. 67a O.p., które:

- 1) nie stanowią pomocy publicznej (art. 67b § 1 pkt 1 ww. ustawy);
- 2) stanowią pomoc *de minimis* – w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa unijnego dotyczących pomocy w ramach zasady *de minimis* (art. 67b § 1 pkt 2 powołanej ustawy);
- 3) stanowią pomoc publiczną udzielaną w ramach przeznaczeń określonych w treści art. 67b § 1 pkt 3 ww. ustawy.

Literalne brzmienie art. 67b O.p. nie pozostawia wątpliwości, iż udzielanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych przedsiębiorcom dokonuje się w ramach systemu pomocy publicznej. Stąd też ustalenie w toku rozpatrywania wniosku o udzielenie preferencji podatkowej, że wnioskodawca jest podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą, implikuje stosowanie przepisów prawa subwencyjnego na dalszym etapie rozpatrywania wniosku. Materialnoprawną podstawę udzielania wsparcia ze środków państwa stanowią przepisy prawa unijnego, które statuują warunki dopuszczalności udzielenia pomocy publicznej; przepisy te stosowane są bezpośrednio, co wynika z zasady nadrzędności

prawa Unii Europejskiej nad krajowym porządkiem prawnym. Omawianą regułę postępowania, wynikającą z prymatu prawa unijnego nad krajowym porządkiem prawnym, wyraża także wprost dyspozycja art. 3 ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej stanowiąc, że zasady dopuszczalności udzielania pomocy publicznej określają przepisy art. 16, art. 36, art. 73 oraz art. 86–89 Traktatu WE.

Przejawem trudności w stosowaniu prawa pomocy publicznej tuż po akcesji Polski do Unii Europejskiej był wyraźnie zróżnicowany i niejednokrotnie nieprawidłowy tryb udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Podejmowano m.in. próby udzielania preferencji podatkowych w formule *de minimis* jako pomocy automatycznej, pomijając krajowe przesłanki udzielenia tego rodzaju wsparcia, próby te jednak konsekwentnie eliminowała judykatura³. Po okresie dostosowawczym, naznaczonym trudnościami interpretacyjnymi, wynikającymi głównie z braku doświadczeń w stosowaniu prawa unijnego, wykształcił się obecnie niekwestionowany pogląd, ugruntowany w orzecznictwie sądów administracyjnych, że przed wydaniem rozstrzygnięcia na wnioski przedsiębiorcy, o którym mowa w art. 67b § 1 O.p., organy podatkowe zobowiązane są nie tylko do przeprowadzenia postępowania i rozważenia przesłanek określonych powołanymi przepisami O.p., ale także winny uwzględnić kryteria i procedury przyznawania pomocy publicznej, określone w aktach prawa unijnego⁴. Ważnym głosem w tej debacie był wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 7 lipca 2009 r., w którym analizując relację między unijnymi i krajowymi warun-

³ Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 29.11.2007 r., sygn. akt I SA/Ol 547/07, opublikowany w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądowych (CBOSA), udostępnionej na witrynie internetowej pod adresem: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

⁴ Por. wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 21.11.2003 r., sygn. akt SA/Rz 3/02, niepublikowany, udostępniony w Systemie Informacji Podatkowej Ministerstwa Finansów (SIP), nr 19486 oraz wyrok WSA w Olsztynie z dnia 29.11.2007 r., sygn. akt I SA/Ol 547/07, udostępniony w CBOSA.

kami wsparcia na tle problematyki pomocy *de minimis* wskazano, że choć warunki dopuszczalności tego rodzaju pomocy reguluje prawo Unii Europejskiej, to nie oznacza to, iż państwo członkowskie nie może uzależnić przyznania tego wsparcia od spełnienia dodatkowych warunków⁵. Stanowisko judykatury ukonstytuowało nieformalną zasadę procedowania w sprawach o udzielenie ulg w zapłacie zobowiązań podatkowych, określaną jako koncepcja równoległego rozstrzygnięcia, w myśl której udzielenie podatkowej pomocy publicznej stanowi wynik dwutorowej oceny realizacji warunków dopuszczalności udzielenia wnioskowanego przez przedsiębiorcę wsparcia⁶.

II. Stosowanie koncepcji równoległego rozstrzygnięcia i jej konsekwencje dla porządku procedowania

Jakkolwiek z chwilą przystąpienia Polski do Unii Europejskiej akty prawa unijnego stanowią część krajowego porządku prawnego i w procesie stosowania prawa należy traktować je jako integralną całość, to w dyskusji o prawie pomocy publicznej utrwalił się dwupłaszczyznowy model prezentowania źródeł tego prawa, według kryterium ich pochodzenia. Wynika to po części z wieloletnich procesów harmonizacji obu prawodawstw, których integralnym elementem była komparatystyka rozwiązań prawnych, akcentująca dotychczasowe różnice, po części wynika zaś z doświadczeń krajowych organów udzielających pomocy. Dualistyczne ujęcie źródeł prawa pomocy publicznej znajduje praktyczne odzwierciedlenie w procesie stosowania prawa subwencyjnego

⁵ Por. wyrok NSA z dnia 7.07.2009 r., sygn. akt I FSK 518/08, udostępnione w CBOSA. Wszystkie wyroki NSA powołane w niniejszym referacie zostały udostępnione w CBOSA.

⁶ Postawiona teza stanowi pewne uproszczenie, dyktowane tematyką referatu i pomija fakt, że udzielanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych jest dwuetapowe i oprócz wyważenia kierunkowych dyrektyw wyboru obejmuje zastosowanie konstrukcji uznania administracyjnego, co oznacza, że nawet w sytuacji spełnienia przez wnioskodawcę kryteriów udzielenia wnioskowanego wsparcia, wybór rozstrzygnięcia każdorazowo należy do organu rozpatrującego wnioski o ulgę podatkową (tzw. rozstrzygnięcie dyskrecjonalne).

przez krajowe organy podatkowe, czego wyrazem jest między innymi koncepcja równoległego rozstrzygnięcia.

Imperatyw dążenia do jednoczesnego uwzględnienia w toku postępowania podatkowego kryteriów udzielenia wsparcia, zawartych zarówno w przepisach prawa krajowego, jak również prawa unijnego, nastęrcza wiele trudności w stosowaniu prawa pomocy publicznej. Część praktycznych problemów została dostatecznie wyjaśniona w orzecznictwie sądów administracyjnych; niektóre jednak zagadnienia, mimo, iż dotyczą kwestii zasadniczych, jak np. istnienie wzajemnych zhierarchizowanych zależności między art. 67a oraz art. 67b O.p., czy też niespójność przesłanek udzielenia wsparcia (np. wzajemna relacja unijnego zakazu udzielania wsparcia podmiotom znajdującym się w trudnej sytuacji⁷ oraz kryterium „ważnego interesu podatnika”, utożsamiane go na ogół z jego trudną sytuacją ekonomiczną), nadal postrzegane są przez organy udzielające pomocy jako realna bariera w procedowaniu. W procesie stosowania prawa pomocy publicznej obok ustaleń interpretacyjnych równie istotne są bowiem ustalenia walidacyjne, które koncentrują się nie tylko na ustaleniach dotyczących źródeł prawa, ale przede wszystkim – na ustaleniach wzajemnych relacji norm obu systemów prawnych⁸.

Na tle zasady prymatu prawa unijnego nad prawem krajowym pojawiały się stwierdzenia, że przepisy krajowego prawa pomocy publicznej pełnią funkcję wykonawczą i uzupełniającą względem regulacji prawa unijnego, które ocenić należy jako daleko idące uproszczenie. Postrzeganie rozwiązań krajowych wyłącznie jako akcesoryjnych względem regulacji unijnych dotyczących pomocy

⁷ Art. 1 ust. 1 lit. h Rozporządzenia Komisji (WE) Nr 1998/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu do pomocy *de minimis* (Dz. U. UE L 379 z 28.12.2006).

⁸ Szerzej D. Antonów, *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości w procesie stosowania prawa przez organy podatkowe* [w:] „Studia Finansowopravne” 2011, nr 2, Prace Naukowe Wydziału Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego, pod red. P. Borszowskiego, A. Huchli, E. Rutkowskiej-Tomaszewskiej, udostępnione na <http://www.bibliotekacyfrowa.pl/Content/38901/002.pdf>

publicznej umniejszałoby ich rzeczywistą rolę, gdyż to przepisy prawa krajowego stwarzają formalne ramy udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Na szczeblu krajowym wydawane są bowiem akty normatywne, będące podstawą prawną programów pomocowych oraz władczych i zindywidualizowanych rozstrzygnięć administracyjnych. W procesie udzielania pomocy publicznej w formie np. rozłożenia zapłaty zobowiązania podatkowego na raty, odroczenia terminu płatności podatku czy też umorzenia zaległości podatkowych, działania organów podatkowych legitymizują przepisy O.p., stanowiąc podstawę prawną wydawanych przez nie decyzji. Co istotne, w przypadku ulg w spłacie zobowiązań podatkowych prawo krajowe ustanawia własne kryteria dopuszczalności udzielenia tego rodzaju wsparcia, warunkując udzielenie wnioskowanej pomocy od wystąpienia minimum jednej z dwóch kierunkowych dyrektyw wyboru w postaci „ważnego interesu podatnika” lub „interesu publicznego”. Prymat przepisów prawa unijnego i konieczność stosowania wprost unijnych aktów prawnych nie dezawuuje więc znaczenia prawa krajowego w procesie udzielania podatkowej pomocy publicznej. Podkreślić przy tym należy, że obowiązek oceny występowania kierunkowych dyrektyw wyboru w indywidualnej sprawie oraz oceny kryteriów dopuszczalności wnioskowanej pomocy spoczywa na organach rozpatrujących wnioski.

Konieczność rozważenia kryteriów dwóch – co należy podkreślić, mimo trwającego od 1991 r.⁹ procesu harmonizacji obu prawodawstw – odrębnych systemów prawnych oraz kwalifikacji prawnej stanu faktycznego zaistniałego w danej sprawie podatkowej, wymusza na organach stosujących prawo subwencyjne wyłonienie określonych schematów postępowania przy rozpa-

⁹ Formalnoprawne ramy procesu harmonizacji prawa UE oraz prawa polskiego wyznaczyły art. 68 oraz art. 69 Układu Europejskiego, podpisanego w dniu 16 grudnia 1991 r. w Brukseli i datę tę wskazuje się jako początek harmonizacji prawodawstw, szerzej [w:] M. Warbiński, *Prawna droga do Unii Europejskiej czyli dostosowanie prawa*, udostępnione na: [http://www.cie.gov.pl/HLP/files.nsf/0/E3548BA1D2D2F4C7C1256E7F002D109D/\\$file/bp05.pdf](http://www.cie.gov.pl/HLP/files.nsf/0/E3548BA1D2D2F4C7C1256E7F002D109D/$file/bp05.pdf)

trywaniu wniosków o udzielenie pomocy publicznej przedsiębiorcom. Jednym z kluczowych zagadnień w procesie stosowania prawa subwencyjnego przez krajowe organy podatkowe jest porządek procedowania w przypadku niespełnienia kryteriów udzielenia wnioskowanego wsparcia, które implikuje odmowę udzielenia ulgi podatkowej.

Sytuacja, gdy wnioskodawca realizuje zarówno kryteria przewidziane przez prawo krajowe (np. w sprawie wystąpiło kryterium interesu publicznego), jak również spełnia kryteria udzielenia przysporzenia w ramach wybranego przeznaczenia (rodzaju) pomocy, zawarte w aktach prawa unijnego (np. ubiegając się o preferencję podatkową w ramach przeznaczenia wskazanego w art. 67b § 1 pkt 2 O.p., spełnia kryteria dopuszczalności, wynikające z Rozporządzenia Komisji (WE) Nr 1998/2006, pozostaje obojętna z punktu widzenia kolejności procedowania, gdyż finalnie nastąpiła realizacja warunków udzielenia pomocy i pomoc ta, co do zasady winna zostać udzielona. Podobnie dla kolejności procedowania neutralny jest stan, w którym wnioskodawca nie spełnia przesłanek wynikających z prawa krajowego oraz warunków dopuszczalności, wynikających z przepisów unijnych. Brak realizacji krajowych i unijnych kryteriów przyznania wnioskowanej pomocy publicznej bezsprzecznie skutkuje odmową udzielenia wnioskowanego wsparcia.

Wątpliwości powstają w dwojakiego rodzaju sytuacjach: gdy dochodzi do spełnienia przesłanek prawa krajowego, natomiast wnioskowane wsparcie nie spełnia kryteriów dopuszczalności prawa unijnego lub odwrotnie – gdy w stanie faktycznym danej sprawy nie występują dyrektywy wyboru w postaci „ważnego interesu podatnika” oraz „interesu publicznego”, natomiast wnioskowane wsparcie jest dopuszczalne w świetle przepisów prawa UE. W opisanych sytuacjach otwartą pozostaje kwestia, czy ustalenie, że nie doszło do realizacji kryteriów udzielenia ulgi wynikających z art. 67a § 1 O.p., uprawnia organy krajowe do rezygnacji z oceny przesłanek, wynikających z art. 67b tej ustawy oraz stanowi samodzielną i wystarczającą przesłankę do odmowy udzie-

lenia wnioskowanej ulgi. Podobnie rozważenia wymaga, czy w sytuacji stwierdzenia, że wnioskowana preferencja podatkowa nie jest dopuszczalna w świetle prawa unijnego, tracą sens ustalenia, czy w sprawie występują kierunkowe dyrektywy wyboru, wskazane w art. 67a § 1 O.p. Przedstawione zagadnienie budzi znaczne trudności w rozpatrywaniu wniosków o udzielenie preferencji podatkowych oraz ma doniosłe znaczenie dla potencjalnego beneficjenta pomocy, gdyż nie można pominąć faktu, że przyznanie przez organy udzielające pomocy pierwszeństwa kryteriom wynikającym np. z art. 67b O.p. i ich negatywna weryfikacja na tle stanu faktycznego sprawy, może niekiedy zamknąć wnioskodawcy drogę do uzyskania preferencji podatkowej, skutkując odmową udzielenia pomocy bez rozważenia wszystkich przesłanek, niezbędnych do jej wdrożenia. Podkreślić przy tym należy, że równie dotkliwą sankcją za udzielenie podatkowego wsparcia niezgodnie z regułami dopuszczalności unijnego prawa pomocy jest zwrot otrzymanej pomocy przez beneficjenta¹⁰.

Powołana na wstępie zasada równoległego rozstrzygania w oparciu o kryteria prawa krajowego i unijnego okazuje się być w opisanych sytuacjach niewystarczająca, a w aktualnym stanie prawnym brak unormowania quasi-kolizyjnego, które jednoznacznie wskazałoby na sekwencję procedowania lub określiłoby – choćby w sposób pośredni – skutek wynikający z częściowej realizacji kryteriów udzielenia wnioskowanego wsparcia. Konse-

¹⁰ Szerzej o sankcjach z tytułu bezprawnie przyznanej pomocy patrz I. Postuła, A. Werner, *Prawo pomocy publicznej*, Wydawnictwo Lexis Nexis, Warszawa 2008, wyd. 1, s. 345 i n.; K. Strzyczkowski, *Obowiązek windykacji nielegalnej pomocy państwa* [w:] *Prawo gospodarcze publiczne*, Warszawa 2010, wyd. 6, s. 474 i n., M. Kośka, *Co cesarskie cesarzowi... Zwrot pomocy państwa* [w:] *Pomoc państwa. Wybrane zagadnienia*, Warszawa 2009, s. 332 i n.; A. Werner, *Zwrot pomocy przyznanej niezgodnie z zasadami wspólnego rynku oraz pomocy wykorzystanej nieprawidłowo z przeznaczeniem*, PUG 2004, nr 8; S. Dudzik, *Ochrona zaufania a obowiązek rewindykacji nielegalnej pomocy państwa dla przedsiębiorstw na podstawie prawa wspólnotowego* [w:] *Studia z prawa Unii Europejskiej w piątą rocznicę utworzenia Katedry Prawa Europejskiego*, red. S. Biernat, Kraków 2000.

kwencje niespełnienia kryteriów udzielenia pomocy w sposób opisany powyżej nie zostały również dostatecznie i w sposób jednoznaczny wyjaśnione w orzecznictwie sądów administracyjnych; przeciwnie, w judykaturze zarysowały się dwa przeciwstawne poglądy na kolejność procedowania w sytuacji częściowej realizacji przez wnioskodawcę warunków udzielenia podatkowej pomocy publicznej. Problem został szerzej zasygnalizowany jedynie przez praktyków¹¹.

III. Rozbieżności w judykaturze

Luki w prawie subwencyjnym, w obszarach wymagających ścisłej regulacji prawnej skutecznie uzupełnia orzecznictwo sądów administracyjnych, dokonując wykładni przepisów prawa pomocy publicznej na potrzeby kontroli zaskarżonych rozstrzygnięć. Drobek judykatury w tym zakresie potraktować należy jako trzecie – niezorganizowane – źródło prawa subwencyjnego¹². Jednakże konieczność równoległego stosowania art. 67a § 1 oraz art. 67b O.p. przy rozpatrywaniu wniosków o udzielenie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą to ostatnia zgodna kwestia w przedmiocie procedowania w sprawach dotyczących wsparcia przedsiębiorców ze środków państwa. Orzecznictwo sądowe w kwestii przedstawionego problemu nie uzupełniło dostatecznie istniejącej luki, gdyż analiza rozstrzygnięć Naczelnego Sądu Administracyjnego, dotyczących reguł udzielania preferencji podatkowych prowadzi do wniosku, że w judykaturze ukonstytuowały się dwa przeciwstawne nurty poglądów; przy czym żaden nie zyskał roli wiodącej.

¹¹ Por. P. Łaszewski, *Kolejność postępowania przy udzielaniu ulg podatkowych – art. 67a czy art. 67b ordynacji podatkowej* [w:] *Prawo pomocy publicznej*, 2010; E. Wróblewska, *Odmowa udzielenia ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w formie de minimis – glosa do wyroku WSA w Krakowie* [w:] *Prawo pomocy publicznej*, 2009.

¹² Szerzej o pojęciu niezorganizowanych źródeł prawa, do których zaliczyć należy orzecznictwo sądowe J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2008, s. 81 i n.

Według pierwszego poglądu, rozpatrzenie wniosku przedsiębiorcy o udzielenie preferencji podatkowej w ramach jednego z przeznaczeń, wskazanych w treści art. 67b O.p., determinowane jest rodzajem przeznaczenia pomocy, o które ubiega się wnioskodawca. Rozpatrując wniosek organy udzielające pomocy w pierwszej kolejności powinny badać, czy spełnia on przesłanki dopuszczalności wnioskowanego wsparcia, przewidziane przez prawo unijne. W przypadku spełnienia tych wymogów, w dalszej kolejności organy udzielające pomocy zobligowane są do rozważenia, czy za przyznaniem wsparcia przemawiają kierunkowe dyrektywy wyboru, określone w art. 67a § 1 O.p., z wyłączeniem w tym drugim przypadku kryterium trudnej sytuacji ekonomicznej wnioskodawcy. Brak spełnienia przez przedsiębiorcę wymogów unijnego prawa pomocy publicznej, według prezentowanego poglądu jest wystarczający do odmowy udzielenia wnioskowanej ulgi. W wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7.07.2009 r. (sygn. akt I FSK 518/08) wyrażono zapatrywanie, iż „(...) organy przede wszystkim powinny w tym przypadku badać, czy wniosek przedsiębiorcy dotyczący określonego trybu udzielania pomocy przedsiębiorcom, w tym przypadku *de minimis*, spełnia wymogi określone w przepisach wspólnotowych dla tego trybu udzielania tym podmiotom ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, a w przypadku spełnienia tych wymogów, czy za przyznaniem pomocy przemawia ważny interes publiczny lub ważny interes podatnika”. Z kolei w wyroku z dnia 4.03.2010 r. (sygn. akt II FSK 1690/08), NSA analizując prawidłowość procedowania w sprawie wniosku o udzielenie przedsiębiorcy pomocy *de minimis* w formie umorzenia odsetek za zwłokę od zaległości podatkowej uznał, że w razie ustalenia, że podatnikowi nie przysługuje pomoc *de minimis*, brak jest podstaw do rozważania wniosku w oparciu o kryteria określone w art. 67a § 1 O.p. Każdorazowo więc w przypadku, gdy podmiot nie spełnia wymogów unijnych, zbędnym jest rozważanie wniosku w oparciu o przesłanki art. 67a tej ustawy. Pogląd ten został podzielony w wyroku NSA z dnia 11.05.2012 r., sygn. akt II FSK 2257/10.

Prezentowana koncepcja formułuje nakaz rozważenia wniosku o preferencję podatkową w pierwszej kolejności pod kątem realizacji warunków dopuszczalności pomocy publicznej, przewidzianych w prawie Unii Europejskiej, a następnie według kryteriów prawa krajowego. Tak ustalona kolejność procedowania ma swoje źródło w zasadzie nadrzędności i prymatu norm prawa unijnego względem krajowego porządku prawnego. Na tle omawianej grupy poglądów doszło do tak znaczącego umniejszenia znaczenia kryteriów, wskazanych w treści art. 67a § 1 O.p., że brak spełnienia warunków dopuszczalności pomocy wynikających z art. 67b tej ustawy, czyni zbędną dalszą analizę dopuszczalności ulgi na tle dyspozycji art. 67a § 1 O.p. i skutkuje odmową jej udzielenia.

Według przeciwstawnej grupy poglądów utrwalonych w orzecznictwie, kwestia dopuszczalności przyznania ulgi podatkowej przedsiębiorcy z uwagi na unormowanie zasad udzielania pomocy publicznej ma charakter wtórny wobec postępowania w przedmiocie realizacji przesłanki ważnego interesu podatnika i interesu publicznego¹³. W prezentowanym poglądzie aprobatę budzi teza, że rozpatrując wniosek o udzielenie przedsiębiorcy pomocy podatkowej, analiza zasadności wniosku winna rozpocząć się od oceny realizacji kierunkowych dyrektyw wyboru. Jeżeli za udzieleniem wsparcia przemawia ważny interes podatnika lub interes publiczny (lub obydwa kryteria łącznie), wówczas organy podatkowe powinny rozważyć kryteria dopuszczalności przewidziane w prawie unijnym. W razie stwierdzenia przez organ rozpatrujący wniosek, że nie ma podstaw do udzielenia ulgi z uwagi na brak dyrektyw wyboru w danej sprawie, traci sens ustalanie, czy ulga jest dopuszczalną pomocą publiczną. Decyzja odmawiająca przyznania ulgi nie prowadzi do udzielenia pomocy, a przez to nie ma potrzeby rozpatrywania jej w kontekście dopuszczalności pomocy publicznej. Stanowisko powyższe wyraził NSA między innymi w wyrokach z dnia 20.08.2010 r. (sygn. akt II FSK 610/09), z dnia

¹³ Por. wyrok WSA z dnia 14.10.2010 r., sygn. akt I SA/Wr 431/10, udostępniony w CBOSA.

16.12.2010 r. (sygn. akt II FSK 1477/09) oraz z dnia 28.06.2011 r. (sygn. akt II FSK 243/10).

Potwierdzeniem rozbieżności interpretacyjnych w orzecznictwie sądów administracyjnych jest również długotrwały spór w doktrynie. Wyrazicielami pierwszego poglądu o pierwszeństwie procedowania w oparciu o dyspozycję art. 67b O.p. są komentatorzy R. Mastalski, B. Adamiak, J. Borkowski oraz M. Zubrzycki¹⁴. Pogląd przeciwny wyrazili w szczególności C. Kosikowski, L. Etel, P. Pietrasz, R. Dowgier, S. Presnarowicz oraz P. Sidor. W ocenie L. Etela, w razie stwierdzenia przez organ podatkowy w postępowaniu, że nie ma podstaw do udzielenia ulgi, ponieważ nie przemawia za tym „ważny interes podatnika” lub „interes publiczny”, traci sens ustalanie, czy ulga jest dopuszczalną pomocą publiczną. Ulgi tej i tak nie można już udzielić, a przez to nie znajdują zastosowania przepisy regulujące pomoc publiczną. Stosuje się je jedynie w przypadku udzielenia pomocy (przyznania ulgi)¹⁵. Analogiczny pogląd wyraził P. Sidor, stwierdzając, że jeżeli ważny interes podatnika lub interes publiczny nie występują w sprawie, organ podatkowy nie może udzielić wskazanych ulg, nawet jeżeli pomoc publiczna byłaby dopuszczalna na gruncie odrębnych przepisów, w tym art. 67b O.p.¹⁶

IV. Ocena koncepcji

Wykładnia systemowa wewnętrzna art. 67a i 67b O.p.

Problematyka porządku procedowania w sprawach o udzielenie preferencji podatkowej w przypadku braku realizacji przesłanek do jej udzielenia ogniskuje się na tle wzajemnych relacji za-

¹⁴ Por. *Komentarz do art. 67b O.p.*, zamieszczony w opracowaniu tychże autorów: *Ordynacja podatkowa*, s. 339–340.

¹⁵ L. Etel, *Pomoc publiczna w ordynacji podatkowej* [w:] „Finanse Komunalne” 2008, nr 11, s. 23–37, teza udostępniona w Systemie Informacji Prawnej LEX nr 193016/1.

¹⁶ P. Sidor, *Pomoc publiczna w świetle znowelizowanych przepisów wspólnotowych i krajowych. Problemy podatkowe. Obowiązki beneficjenta*, „Doradca Podatkowy” 2007, nr 3, s. 17.

chodzących między art. 67a § 1 O.p. a dyspozycją art. 67b omawianej ustawy oraz odpowiedzi na pytanie o istnienie hierarchicznego podporządkowania między analizowanymi normami. Punktem wyjścia do analizy problematyki pierwszeństwa kryteriów w toku rozpatrywania wniosku o udzielenie preferencji podatkowej przedsiębiorcy będzie zatem ocena ich relacji w płaszczyźnie wykładni systemowej prawa¹⁷.

Żaden przepis prawa nie jest oderwaną jednostką, lecz występuje w pewnym kontekście systemowym, stanowiąc część aktu normatywnego, który z kolei przynależy do gałęzi prawa. Wykładając więc dany przepis prawa, należy brać pod uwagę jego powiązania względem innych przepisów danego aktu normatywnego, stosując reguły wykładni systemowej wewnętrznej a nadto wobec norm zewnętrznych¹⁸. Ustalenie wzajemnych współzależności między dyspozycją wskazanych przepisów pozwoli na odgórną eliminację takiej ich wykładni, która pozostawałaby w sprzeczności z postulatem zupełności i spójności systemu prawa pomocy publicznej.

Przyjęcie optyki systemowej wewnętrznej dla oceny relacji między badanymi normami poprzedzone zostać musi uwagą o subsydiarnym charakterze wyników tej wykładni wobec wykładni językowej jako metody podstawowej. L. Morawski wskazuje, że wykładnię systemową stosuje się do potwierdzenia rezultatu wykładni językowej, eliminacji wątpliwości powstających w jej dokonaniu, w wyjątkowych zaś sytuacjach – do modyfikacji lub nawet odstępstwa od sensu językowego przepisu¹⁹. Nie można również tracić z pola widzenia, że granice, w jakich porusza się interpretator stosując pozajęzykową metodę wykładni prawa,

¹⁷ Szerzej o wykładni systemowej L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2010, wyd. II, s. 125 i n.

¹⁸ Por. wyrok NSA z dnia 26.05.2011 r., sygn. akt II FSK 115/10.

¹⁹ Patrz L. Morawski, *op. cit.*, s. 126 i n.

wyznacza płaszczyzna językowa²⁰. Stąd gdyby rezultat wykładni systemowej pozostawał w oczywistej sprzeczności z regułami wykładni językowej, należy dać pierwszeństwo wynikowi wykładni językowej, jako z założenia najbliższemu woli ustawodawcy. Rozważenie kwestii modyfikacji czy odejścia od rezultatów wykładni językowej dokonywane może być wyjątkowo²¹. W tym kontekście ustalenie zależności pomiędzy przepisami art. 67a § 1 oraz 67b O.p. w oparciu o rezultat wykładni językowej stanowić może istotny punkt odniesienia w sporze o pierwszeństwo zastosowania kryteriów porządków prawnych.

Zagadnienie relacji badanych przepisów w płaszczyźnie wykładni językowej stało się obiektem rozważań w orzecznictwie sądów administracyjnych. W judykaturze ugruntował się pogląd, że zawarte w art. 67a § 1 omawianej ustawy sformułowanie „z zastrzeżeniem” oznacza, że przepis tekstu prawnego interpretuje się, uwzględniając treść innych przepisów, które mogą modyfikować zakres przepisu interpretowanego. To, czy w efekcie uwzględnienia przepisu modyfikującego powstanie sytuacja zwężenia, czy rozszerzenia zakresu przepisu centralnego, zależy od treści tego przepisu, którego uwzględnienia owo zastrzeżenie wymaga²².

Rezultat wykładni językowej wskazuje w sposób oczywisty na powiązanie art. 67a oraz art. 67b O.p. i potwierdza zaprezentowaną na wstępie koncepcję równoległego rozstrzygnięcia, tj. powinności dwukierunkowego rozważenia możliwości wdrożenia preferencji, na tle dyspozycji zarówno art. 67a § 1 oraz 67b ww. ustawy. Podważa jednocześnie pojawiające się w obu grupach poglądów przekonania o możliwości odmownego rozpatrzenia wniosku w przedmiocie udzielenia preferencji podatkowej w oparciu o elimi-

²⁰ Szerzej na temat relacji wykładni językowej do pozajęzykowych metod wykładni prawa B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 55 i n.

²¹ *Ibidem*, s. 55–57.

²² Por. wyroki NSA z dnia 28.06.2011 r., sygn. akt II FSK 243/10 oraz z dnia 7.07.2009 r., sygn. akt II FSK 1477/09.

nację możliwości wdrożenia ulgi wyłącznie na podstawie zastosowania wyłącznie jednej grupy kryteriów. Oznacza to, że w sytuacjach, w których zakładając pierwszeństwo kryteriów unijnych, stwierdza się brak realizacji przesłanek z nich wynikających, lub zakładając pierwszeństwo kryteriów krajowych – stwierdza się brak występowania dyrektyw wyboru – nie można zaniechać rozważenia kryteriów drugiego rodzaju. Powyższe dowodzi niesamodzielności kryteriów i uprawnia tezę, że brak ich łącznego rozpatrywania nie legitymizuje odmowy udzielenia preferencji podatkowej.

Na marginesie rozważań zauważyć wypada, że rezultat wykładni językowej oraz systemowej w odniesieniu do relacji pomiędzy art. 67a oraz art. 67b O.p. prowadzi do wniosku, że art. 67a może stanowić samodzielną podstawę procedowania w stosunku do podmiotów nieprowadzących działalności gospodarczej; co utrwała nieformalny dualizm krajowego systemu ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w aspekcie podmiotowym oraz z uwagi na źródła prawa.

Założenie spójności systemowej – wykładnia systemowa zewnętrzna

Oceniając koncepcję pierwszą, zakładającą hierarchiczną nadrzędność art. 67b wobec art. 67a P, zauważyć należy, że wtórność realizacji dyrektyw wyboru „ważnego interesu podatnika: czy „interesu publicznego” wobec kwestii dopuszczalności wnioskowanej pomocy w świetle prawa UE wywieziono między innymi z niewyrażonej *expressis verbis* w prawie pierwotnym zasady nadrzędności prawa unijnego względem krajowego porządku prawnego. Z zasady tej wynikają między innymi: postulat pierwszeństwa regulacji unijnych przed prawem krajowym państwa członkowskiego w przypadku kolizji²³, obowiązek zapewnienia przez

²³ Postulat sformułowany przez Trybunał Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich w wyroku z dnia 15 lipca 1964 w sprawie Flaminio Costa przeciw ENEL sprawa C-6/64 [1964] ECR 1141, udostępniony w internetowej bazie danych EUR-LEX pod adresem <http://eur-lex.europa.eu/pl/index.htm>, nr CELEX 61964J0006.

państwa członkowskie skuteczności prawa unijnego, zakaz wprowadzania unormowań sprzecznych z prawem unijnym przez państwa członkowskie oraz zakaz derogacji wcześniejszego prawa unijnego przez późniejsze prawo krajowe²⁴. Prymat norm unijnych nad krajowymi warunkami dopuszczalności udzielenia pomocy państwa pojawia się w tej koncepcji w następstwie uwzględnienia w procesie wykładni systemowej dyrektywy wykładni zgodnej z prawem wspólnotowym (dyrektywa systemowa II stopnia).

Założenie, że regulacje art. 67a oraz art. 67b O.p. prowadzą do kolizji przepisów unijnych z przepisami prawa krajowego, nie zasługuje na aprobatę. Takie stanowisko oznaczałoby bowiem, że wprowadzając omawiane uregulowania do systemu prawa ustawodawca stworzył niespójne rozwiązanie legislacyjne, naruszające zasadę nadrzędności i nienadające się do stosowania począwszy od chwili jego obowiązywania. Oznaczałoby to również przekreślenie możliwości dokonywania wykładni prawa pomocy publicznej przez pryzmat wykładni systemowej, u podstaw której leży założenie spójności systemu prawa krajowego oraz celowości norm prawnych w nim funkcjonujących.

Bardziej uzasadnione byłoby zatem przyjęcie koncepcji, zgodnie z którą kształt zawartych w O.p. normatywnych rozwiązań w zakresie podatkowej pomocy publicznej jest rozwiązaniem spójnym systemowo i brak w nim sprzeczności. Koncepcja ta zbliża się do drugiej grupy poglądów, opowiadających się za pierwszeństwem oceny kryteriów udzielenia ulgi, wynikających z art. 67a § 1 tej ustawy, zakłada bowiem, że art. 67b O.p. jest przepisem niesaa-

²⁴ Por. wyrok ETS dnia 9 marca 1978 r. w sprawie 106/77 Simmenthal SA przeciw Amministrazione delle Finanze dello Stato, udostępniony w internetowej bazie danych EUR-LEX pod adresem <http://eur-lex.europa.eu/pl/index.htm>, nr CELEX 61977CJ0106. Szerzej o zasadzie nadrzędności prawa unijnego względem krajowego porządku prawnego S. Biernat, *Wykładnia prawa krajowego zgodnej z prawem Wspólnot Europejskich* [w:] *Implementacja prawa integracji europejskiej w krajowych porządkach prawnych* oraz C. Mik (red.), Toruń 1998, s. 132; J. Barcz, M. Górka, A. Wyrozumska, *Instytucje i prawo Unii Europejskiej*, Warszawa 2011, wyd. 2, s. 226 i n.

modzielnym, który nie kreuje autonomicznej procedury udzielania wsparcia, będąc całkowicie związany z art. 67a OP, który zawsze stanowi formalnoprawną podstawę do wszczęcia i prowadzenia postępowania w sprawie o udzielenie preferencji podatkowej przedsiębiorcom.

Dodatkowym argumentem przemawiającym za przyjęciem omawianej grupy poglądów jest okoliczność, że podatkowa pomoc państwa nie ma charakteru pomocy automatycznej, ale wydawana jest w ramach rozstrzygnięć dyskrecjonalnych. Przykładowo uznanie, że spełnienie warunków dopuszczalności zawartych w aktach prawnych dotyczących pomocy *de minimis* wyczerpuje obowiązki organów udzielających pomocy, skutkowałoby całkowitym pominięciem uznaniowego charakteru decyzji w przedmiocie udzielenia ulgi.

V. Zakres sądowej kontroli rozstrzygnięć

Języckiem u wagi dla oceny prezentowanych poglądów okazać może się kwestia sądowej kontroli rozstrzygnięć w sprawach dotyczących preferencji podatkowych. W orzecznictwie sądów administracyjnych podniesiono istotny argument, przemawiający za koniecznością pierwszoplanowego rozważenia oceny kryteriów wynikających z art. 67a § 1 O.p., wskazując, że zastosowanie koncepcji wtórności uregulowania art. 67a wobec 67b omawianej ustawy powodowałoby uchylanie się dyskrecjonalnych rozstrzygnięć dotyczących udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych spod kontroli sądów administracyjnych. Nie budzi przy tym wątpliwości, że sądowa kontrola decyzji uznaniowej obejmuje samo postępowanie poprzedzające jej wydanie, ale nie rozstrzygnięcie, będące wynikiem dokonania określonego wyboru²⁵. Ele-

²⁵ Por. wyrok NSA z dnia 5.09.2012 r., sygn. akt II FSK 227/11. Szerzej na temat zakresu sądowej kontroli decyzji administracyjnych M. Jaśkowska, *Uznanie administracyjne a inne formy władzy dyskrecjonalnej* [w:] Z. Duniewska, R. Hauser, M. Jaśkowska, M. Matczak, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, *System Prawa Administracyjnego*, Tom I: *Instytucje prawa administracyjnego*, Warszawa 2010, s. 290 i n.; M. Bochenek, *Sądowa kontrola decyzji w sprawach umorzeń zobowiązań*

menty słusnościowe i celowościowe, uwzględniane przez organ podatkowy przy wydawaniu rozstrzygnięcia w przedmiocie przyznania ulgi, nie podlegają kontroli sądownoadministracyjnej. Ze względu na kryterium sądowej kontroli, jakim jest zgodność zaskarżonego aktu z prawem, powinna ona sięgać tak daleko, jak daleko można oceniać decyzję według kryteriów wynikających z prawa. Nie powinna zaś odnosić się do kryteriów celowościowych czy słusnościowych²⁶. W wyrokach z dnia 28.06.2011 r. (sygn. akt II FSK 243/10) z dnia 27.08.2010 r. (sygn. akt II FSK 681/09) Naczelny Sąd Administracyjny wyraził przekonanie, że gdyby przesłanki ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego nie miały zastosowania przy udzielaniu ulg wskazanym osobom, organy podatkowe działałyby w tym zakresie nie posiadając żadnych kierunkowych wytycznych, a nadto ich rozstrzygnięcia wymykałyby się jakiegokolwiek kontroli, w tym i sądowej, gdyż nie doszłoby do etapu stosowania uznania administracyjnego.

VI. Relacja krajowych i unijnych kryteriów udzielania wsparcia w formule *de minimis*

Na tle zaprezentowanej problematyki kolejności zastosowania procedur, wynikających z treści art. 67a oraz art. 67b O.p., zarysowały się wtórne problemy, związane z wzajemnymi relacjami między porządkami prawnymi, jak np. kwestia braków formalnych składanych wniosków (postępowanie z wnioskiem niespełniającym wymogów unijnych) czy – zasygnalizowane powyżej – zagadnienie niespójności jednego z unijnych kryteriów dopuszczalności udzielenia wsparcia w formule *de minimis* (tj. pomocy

podatkowych [w:] B. Brzeziński, J. P. Tarno, *Sądowa kontrola administracji w sprawach podatkowych*, Warszawa 2011, s. 60; T. Bąkowski, *Udział sądów administracyjnych w kształtowaniu pojęć i konstrukcji prawa administracyjnego* [w:] *Orzecznictwo w systemie prawa. II Konferencja Naukowa Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Gdańskiego i Wolters Kluwer Polska*, (red.) T. Bąkowski, K. Grajewski, J. Warylewski, Warszawa 2008, s. 183 i n.

²⁶ M. Jaśkowska, *op. cit.*, s. 291.

bagatelnej) oraz jednej z dyrektyw wyboru, wskazanych w art. 67a O.p. Kwestia ta budzi wiele wątpliwości w praktyce orzeczniczej organów podatkowych.

Efektem weryfikacji dotychczasowych doświadczeń w zakresie udzielania pomocy bagatelnej oraz następstw konieczności uwzględnienia ówczesnej sytuacji ekonomicznej państw członkowskich Wspólnot było wydanie przez Komisję Europejską rozporządzenia nr 1998/2006²⁷, które zastąpiło rozporządzenie Komisji nr 69/2001²⁸. Nowe rozporządzenie poszerzyło istniejący katalog warunków dopuszczalności udzielenia wsparcia w formule pomocy *de minimis*, statuując w art. 1 ust. 1 lit. h zakaz udzielania pomocy publicznej podmiotom znajdującym się w trudnej sytuacji. *Ratio legis* wprowadzenia dodatkowego, negatywnego kryterium upatrywano m.in. w trudności wyliczenia ekwiwalentu dotacji brutto pomocy udzielanej przedsiębiorstwom zagrożonym²⁹; jednocześnie wskazywano na istnienie wielu pozanormalnych uzasadnień wprowadzenia zakazu. Jak wskazuje R. Zenc, wobec znacznie ograniczonych możliwości dokapitalizowania takiego podmiotu w warunkach rynkowych (pożyczki, gwarancje, etc.), sama perspektywa udzielenia preferencji podatkowej przedsiębiorcy znajdującemu się w trudnej sytuacji stanowi dodatkową preferencję dla tego podmiotu³⁰.

Pojęcie trudnej sytuacji ekonomicznej, mimo braku definicji legalnej, zyskało normatywny kształt. W celu oceny, czy przedsiębiorca znajduje się w trudnej sytuacji należy rozważyć, czy przedsiębiorca prowadzi „przedsiębiorstwo zagrożone” w rozumieniu pkt 9–11 „Wytycznych Wspólnotowych dotyczących pomocy państwa w celu ratowania i restrukturyzacji zagrożonych przedsię-

²⁷ Patrz przypis¹¹.

²⁸ Rozporządzenie Komisji (WE) nr 69/2001 z dnia 12 stycznia 2001 r. w sprawie zastosowania art. 87 i 88 Traktatu WE w odniesieniu do pomocy w ramach zasady *de minimis*.

²⁹ Por. pkt 7 Preambuły Rozporządzenia nr 1998/2006.

³⁰ R. Zenc, *Zasady udzielania pomocy publicznej przez gminy*, Warszawa 2012, s. 166.

biorstw³¹. Analiza treści Wytycznych prowadzi do konkluzji, że rozwiązanie przyjęte przez Komisję Europejską eliminuje możliwość udzielenia wsparcia w formule *de minimis* podmiotom, których trudności ekonomiczne wykazują cechę trwałości i nie można przypisać waloru stanu przejściowego. W myśl Wytycznych Wspólnotowych, przedsiębiorstwo uznaje się za zagrożone, jeżeli ani przy pomocy środków własnych, ani środków które mogłoby uzyskać od właścicieli/akcjonariuszy lub wierzycieli, nie jest ono w stanie powstrzymać strat, które bez zewnętrznej interwencji władz publicznych prawie na pewno doprowadzą to przedsiębiorstwo do zniknięcia z rynku w perspektywie krótko – lub średnio-terminowej (pkt 9 Wytycznych). Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością będzie w szczególności uznana za przedsiębiorstwo zagrożone, jeżeli ponad połowa jej zarejestrowanego kapitału została utracona, w tym ponad jedna czwarta tego kapitału w okresie poprzedzających 12 miesięcy lub gdy spełnia ona kryteria w prawie krajowym w zakresie podlegania zbiorowej procedurze upadłościowej (pkt 10). Jednocześnie przedsiębiorstwo może nadal zostać uznane za zagrożone, jeżeli występują m.in. rosnące straty, malejący obrót, zwiększanie się zapasów, nadwyżki produkcji, zmniejszający się przepływ środków finansowych, rosnące zadłużenie, rosnące kwoty odsetek i zmniejszająca się lub zerowa wartość aktywów netto (pkt 11).

Trudność w stosowaniu omawianego zakazu wynika z konieczności równoczesnego rozstrzygnięcia przez organ udzielający podatkowej pomocy państwa, czy dany stan faktyczny realizuje m.in. kierunkową dyrektywę wyboru „ważnego interesu podatnika”, o której mowa w art. 67a O.p. Kryterium to, stanowiąc szczególnego rodzaju klauzulę generalną, odsyłającą do ocen i wartości pozaprawnych, w odniesieniu do przedsiębiorców winno być rozważane m.in. przez pryzmat ich sytuacji finansowej. W precedensyjnym orzecznictwie krajowych sądów administracyjnych zwykło się przyjmować, że trudna sytuacja ekonomiczna przed-

³¹ Dz. Urz. UE C 244 z 01.10.2004, s. 2, z późn. zm.

siębiorcy wyczerpywała znamiona przesłanki „ważnego interesu podatnika” w rozumieniu art. 67a O.p. Stan finansowy i majątkowy w ocenie sądów administracyjnych mógł stanowić samoistną przesłankę umorzenia zaległości podatkowej³² i niejednokrotnie przesądzał o wdrożeniu ulgi podatkowej. Dodatkowo praktyka udzielania podatkowej pomocy publicznej pokazuje, że znacząca część wnioskodawców uzasadniała i nadal uzasadnia wnioski o preferencje podatkowe trudną sytuacją finansową. W tym znaczeniu zakres znaczeniowy przesłanki postrzega się jako kolidujący z treścią zakazu, ukonstytuowanego w art. 1 ust. 1 lit. h Rozporządzenia Komisji (WE) Nr 1998/2006. Wobec zakazu udzielania pomocy publicznej podmiotom znajdującym się w trudnej sytuacji, wnioski te często są niejako z góry skazane na odmowne załatwienie. Na tle prezentowanego zagadnienia pojawiły się ponownie pytania o spójność uregulowań prawa pomocy publicznej, w szczególności w kontekście zasady nadrzędności prawa unijnego nad krajowym porządkiem prawnym.

Analiza treści zakazu ukonstytuowanego w art. 1 ust. 1 lit. h Rozporządzenia Komisji (WE) Nr 1998/2006 oraz zakresu pojęciowego dyrektywy „ważnego interesu podatnika” uprawnia do konkluzji o ich niewątpliwym podobieństwie i zbieżności w płaszczyźnie semantycznej, jednakże wniosek, że ich łączne zastosowanie w sprawie prowadzi do przeciwstawnych wniosków w przedmiocie udzielenia ulgi podatkowej jest nieuprawniony, gdyż dyspozycja pkt 9–11 Wytycznych Wspólnotowych, w świetle których organy podatkowe pośrednio zobowiązane są dokonywać oceny przesłanki, zawartej w art. 1 ust. 1 lit. h rozporządzenia nr 1998/2006, znacząco zawęża okoliczności, w których przedsiębiorstwo może być uznane za zagrożone, obejmując jedynie te sytuacje, gdy trudności finansowe przedsiębiorstwa są trwałe i nie do przewyciężenia bez zewnętrznej pomocy finansowej. Z kolei zawarte w art. 67a O.p. kryterium „ważnego interesu podatnika” jako tzw. zwrot niedookreślony, opiera się na badaniu sytuacji

³² Por. wyrok NSA w Warszawie z dnia 25.06.2003 r., sygn. akt III SA 3118/01.

finansowej wnioskodawcy w sposób mniej sformalizowany, koncentrując się na pozaprawnych aspektach i przyczynach złej kondycji finansowej przedsiębiorcy. Tym samym nie można postawić znaku równości pomiędzy obydwoma kryteriami. Rozważenie dyspozycji art. 67a O.p. oraz art. 1 ust. 1 lit. h Rozporządzenia nr 1998/2006 w postępowaniu o udzielenie preferencji podatkowej przedsiębiorcy musi odbywać się z zastrzeżeniem, że kryteria te nie są jednorodne, ale posiadają odmienną normatywną treść, której interpretacja musi następować szczególnie wnikliwie, z uwzględnieniem trudno zauważalnych odrębności. Nie można pominąć także zauważalnego procesu ewolucji kryterium „ważnego interesu podatnika” w orzecznictwie sądów administracyjnych, która dokonała się po akcesji Polski do Unii Europejskiej między innymi pod wpływem włączenia aktów prawa unijnego do krajowego porządku prawnego.

Końcowo za M. Łyczkiem wskazać należy, że „Trudno (...) nakreślić subtelną granicę między takimi problemami, które z jednej strony potwierdzają szczególną sytuację podatnika, z drugiej natomiast – nie dyskwalifikują go w świetle wspólnotowych przesłanek dotyczących trudnej sytuacji przedsiębiorcy”³³.

VII. Wnioski

Dyskusja nad kształtem procedury rozpatrywania wniosków dotyczących ulg w spłacie zobowiązań podatkowych przedsiębiorcom w kontekście odmowy udzielenia wnioskowanej preferencji podatkowej, zdeterminowana jest problematyką wzajemnych powiązań między unijnym oraz krajowym porządkiem prawnym, emanacją których jest relacja pomiędzy dyspozycją art. 67a oraz 67b O.p.

Analizując współzależność obydwu przepisów za pomocą reguł wykładni systemowej, nie można wyprowadzić wniosku o istnieniu hierarchicznego podporządkowania między obydwoma

³³ M. Łyczek, *Badanie wniosku o ulgę w spłacie podatku w aspekcie pomocy de minimis*, „Prawo Pomocy Publicznej” 2009, s. 14.

uregulowaniami w procesie udzielania preferencji podatkowych. Udzielanie ulg przedsiębiorcom następuje w oparciu o koncepcję równoległego rozstrzygnięcia, zaś w toku rozpatrywania wniosków o przyznanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych obydwie reżimy prawne posiadają jednakowe, równorzędne znaczenie, podobnie jak wynikające z nich przesłanki.

Punktem wyjścia do analizy relacji między art. 67a i 67b O.p. jest niewątpliwie stwierdzenie, że choć materialnoprawne warunki dopuszczalności udzielenia preferencji podatkowych zawarte są w przepisach unijnych, to ustawodawca krajowy posiada kompetencję do kreowania dalszych przesłanek, pod warunkiem ich niesprzeczności z regulacjami unijnymi. Stąd każda koncepcja kolejności procedowania musi zawierać założenie zgodności funkcjonujących uregulowań z unijnym porządkiem prawnym. Przeciwnie założenie zamykałoby drogę do udzielania preferencji podatkowych w oparciu o krajowy porządek prawny, gdyż krajowe regulacje, nie respektujące zasady prymatu prawa unijnego, zostałyby wyeliminowane jako sprzeczne.

Koncepcja zakładająca pierwszeństwo przesłanek wynikających z art. 67b O.p. (i co się z tym wiąże – pierwszoplanową ocenę dopuszczalności udzielenia wsparcia według kryteriów unijnych) nie zasługuje na aprobatę, gdyż z góry przekreśla sens wprowadzenia przez prawodawcę krajowego dodatkowych warunków wdrożenia ulgi, dezawuuując tym samym imperatyw równoczesnego uwzględnienia wymogów krajowych oraz unijnych. Tym samym decyzja o przyznaniu wsparcia wg analizowanej koncepcji zapadałaby wyłącznie w oparciu o przesłanki unijne, z pominięciem np. dyskrecjonalnego charakteru rozstrzygnięć. Tak rozumiany prymat uregulowań unijnych nie realizuje celu regulacji prawnej oraz założeń systemowych ustawodawcy. Na przeszkodzie stoją nadto kwestie proceduralne w postaci braku poddania rozstrzygnięć w sprawach ulg podatkowych dla przedsiębiorców kontroli sądowej.

Realizacja koncepcji równoległego respektowania wymogów dwóch reżimów prawnych realizowana jest w szerszym zakresie

w modelu, w którym każdorazowo punktem wyjścia do oceny wniosku beneficjenta jest art. 67a O.p. Analiza tego modelu przez pryzmat dyrektyw wykładni systemowej zewnętrznej nie pozostawia wątpliwości, że przyznanie pierwszeństwa dodatkowym kryteriom dopuszczalności udzielenia podatkowej pomocy państwa, ustanowionym w prawie krajowym, spełnia wymóg stosowania prawa zgodnie z „prounijną” wykładnią przepisów oraz respektuje zasadę prymatu prawa UE nad krajowym porządkiem prawnym. Jednakże prezentowane rozwiązanie na płaszczyźnie wykładni systemowej wewnętrznej również zakłada możliwość pominięcia badania dopuszczalności pomocy na podstawie art. 67b O.p. W sytuacji, gdy w danej sprawie nie zostały spełnione przesłanki prawa krajowego, w koncepcji tej traci sens dalsze ustalanie, czy ulga jest dopuszczalna z punktu widzenia zasad udzielania pomocy publicznej. Przewaga omawianej koncepcji polega na tym, że zachowany zostaje uznaniowy charakter wydanego rozstrzygnięcia i możliwość jego sądowej kontroli.

W opisanej sytuacji, zarówno z punktu widzenia organów udzielających podatkowej pomocy państwa, jak również potencjalnych beneficjentów, pożądana byłaby zmiana legislacyjna, która eliminowałaby w koncepcji zakładającej pierwszeństwo kryteriów, zawartych w art. 67a O.p. możliwość odmowy udzielenia wsparcia przedsiębiorcy bez dalszego badania dopuszczalności pomocy na podstawie art. 67b O.p. w przypadku niespełnienia kryteriów, zawartych w art. 67a O.p. Powyższy postulat w ocenie autorki wyczerpywałaby zmiana, polegająca na dodaniu nowej jednostki redakcyjnej („art. 67 b¹”) w ustawie – O.p. w brzmieniu: „Odmowa udzielenia podatnikom prowadzącym działalność gospodarczą ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, określonych w art. 67a, dokonuje się z uwzględnieniem warunków ich dopuszczalności, określonych w art. 67a oraz art. 67b”. Tym samym w sposób jednoznaczny doszłoby do utrwalenia właściwego modelu procedowania, eliminując tym samym nieprawidłowe stosowanie art. 67a oraz 67b O.p.

Wobec braku wyczerpującej regulacji prawnej, optymalna koncepcja procedowania ustępuje w praktyce podejściu ostrożnościowemu, według którego kolejność weryfikacji wniosku pozostaje obojętna z punktu widzenia zasad udzielenia preferencji podatkowych, gdyż każdorazowo podczas analizy zasadności wniosku, niezależnie od podjętego rozstrzygnięcia, należy w pełni rozważyć przesłanki obydwu reżimów prawnych. Model ostrożnościowy, szeroko stosowany przez organy podatkowe rozpatrujące wnioski o ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, jest wprawdzie zbliżony do optymalnej koncepcji procedowania, jednak nie znajduje oparcia w aktualnym stanie prawnym. Z tego też względu rozwiązanie to należy ocenić jako niezadawalające, gdyż stanowi rozwiązane „wymuszone”, funkcjonujące z uwagi na niedoskonałość prawa krajowego i – jak pokazuje praktyka – utrwała nieprawidłową wykładnię przepisów prawa subwencyjnego. Równie krytycznie należy odnieść się do zaistniałej rozbieżności poglądów w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, która z przyczyn wskazanych w niniejszym referacie, nie powinna mieć miejsca.

Końcowo podnieść należy, że nakreślony problem badawczy wywołuje znaczące reperkusje w praktyce organów stosujących prawo subwencyjne, gdyż istniejąca zarówno wśród organów podatkowych, jak i w judykaturze rozbieżność zapatrywań na kształt modelu procedowania w sprawach o udzielenie preferencji podatkowych niesie ryzyko wadliwego stosowania prawa subwencyjnego. Z kolei w sytuacji oczywistych naruszeń prawa unijnego przez organy krajowe, organy UE posiadają mechanizmy prawne służące zapewnieniu efektywności prawa unijnego, w postaci odpowiedzialności odszkodowawczej państwa członkowskiego za działania i zaniechania organów krajowych, w tym sądów.

ABSTRACT

Refusal to award tax public assistance. Notes on the order of proceedings

The hereby article is dedicated to problems of the order of proceedings while considering motions to be awarded tax preferences, understood as the sequence of applying procedures, resulting from the contents art. 67a and art. 67b Tax Ordinance, in a situation of non-performance of criteria to be awarded public assistance by an applicant.